

CBN-ontwerpadvies over vruchtgebruik en blote eigendom bij vastgoed

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 1394 p. 6

Publicatiedatum: 20 augustus 2014

CBN-ontwerpadvies over vruchtgebruik en blote eigendom bij vastgoed

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een omstandig ontwerpadvies gepubliceerd over de boekhoudkundige verwerking van "zakelijke rechten op onroerende goederen : vruchtgebruik, erfpachtrecht, opstalrecht en erfdienstbaarheid" (Ontwerpadvies van 25 juni 2014). Over deze materie bestaat al langer een advies, meer bepaald sinds 1991 (Advies 162/2, *Bull.CBN* nr. 26 van maart 1991, 14 e.v.; zie daarover *Fisc.* nr. 335, 4). Het huidige ontwerp is veel uitgebreider en stelt ook opvattingen voorop, die afwijken van het vroegere advies. Het is bijgevolg een belangrijk document. Gelet op de omvang ervan, zullen wij het in verschillende afleveringen behandelen.

Het algemene kenmerk van de bedoelde zakelijke rechten is dat zij in principe vervat zitten in de volle eigendom, maar verspreid of verbrokkeld zijn over twee of meer personen. Dat verschilt fundamenteel van mede-eigendom.

De Commissie behandelt in haar ontwerpadvies uitsluitend de verrichtingen onder bezwarende titel tussen terzake goed geïnformeerde, onafhankelijke partijen die uit vrije wil handelen. Zij benadrukt dat, wegens het suppletieve karakter van de meeste wettelijke bepalingen over de betrokken rechten, steeds moet worden nagegaan of de boekhoudkundige verwerking wel beantwoordt aan de contractuele bepalingen.

Wetgevend uitgangspunt

De wetgevende basis voor de boekhoudkundige verwerking van zakelijke rechten op onroerende goederen wordt gevormd door artikel 95, § 1, III.A, tweede alinea KB/W.Venn. : in de rubriek III.A *Terreinen en gebouwen* worden eveneens opgenomen, de andere zakelijke rechten die de vennootschap bezit op een onroerend goed dat zij bestemd heeft om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsuitoefening wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald.

De Commissie wijst meteen op het merkwaardige en uitzonderlijke karakter van deze bepaling : de wijze van activeren wordt hier afhankelijk gesteld van de betalingsmodaliteiten van het recht.

Het KB/W.Venn. bevat geen uitdrukkelijke regeling voor het geval waarin de vergoedingen niet bij de aanvang van de overeenkomst werden vooruitbetaald. Naar de mening van de Commissie moet in dat geval een onderscheid worden gemaakt tussen twee situaties.

(1) De overeenkomst voldoet aan de voorwaarden van een onroerende leasing. Daarvoor geldt dan een andere regeling, die niet in dit advies wordt behandeld (art. 95, § 1, III.D KB/W.Venn.).

(2) De overeenkomst voldoet niet aan de voorwaarden van een onroerende leasing. Dan wordt een verder onderscheid gemaakt.

* Indien de periodieke vergoedingen gelijkmatig worden gespreid over de duur van het recht, zal de jaarlijkse vergoeding als een huurkost worden geboekt.

Op fiscaal gebied is die huurkost een gewone aftrekbare beroepskost (art. 49 en 52, 1° WIB 1992).

* Indien de periodieke vergoedingen niet gelijkmatig worden gespreid over de duur van het recht, meent de Commissie dat het gebruik van overlopende rekeningen meestal aangewezen zal zijn.

Op fiscaal gebied moeten wij weer opmerken dat de doorwerking van het systeem van de overlopende rekeningen van de kosten legaliteitsproblemen stelt, omdat de tekst van artikel 49 WIB 1992 aan de belastingplichtige duidelijk het recht geeft de effectief betaalde kosten af te trekken. Deze problemen hebben wij reeds vaker elders behandeld ([Fisc., nr. 1313, p. 6](#); S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (mei 2012 - april 2013)", TRV 2013, 354).

Vruchtgebruik en blote eigendom

De Commissie veronderstelt in haar advies dat het vruchtgebruik is gevestigd op het hoofd van een vennootschap. Zij gaat ook niet in op het geval waarin het vruchtgebruik eindigt naar aanleiding van de ontbinding van de vennootschap.

a. Verwerving vruchtgebruik met volledig vooruitbetaalde vergoeding

Wanneer een vennootschap het vruchtgebruik van een onroerend goed verwerft en de vergoeding volledig vooruitbetaalt, moet zij het recht van vruchtgebruik boeken tegen aanschaffingswaarde.

Vermits het recht van vruchtgebruik per definitie tijdelijk is, moet de aanschaffingswaarde volgens een passend plan ten laste worden genomen door middel van afschrijvingen, op basis van de duur van het recht van vruchtgebruik of van de economische gebruiksduur ervan, in de onwaarschijnlijke veronderstelling dat deze economische gebruiksduur korter zou zijn dan de duur van het vruchtgebruik.

Deze afschrijvingen moeten ook op fiscaal gebied worden aanvaard als aftrekbare beroepskosten (S.

VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (december 1990 - mei 1991)", *TRV* 1991, 260-261). Soms is er betwisting over de afschrijvingsperiode, maar de meeste rechtspraak neemt aan dat wanneer de economische gebruiksduur van gebouwen die door een opstalhouder of vruchtgebruiker werden opgericht, de duur van het recht van opstal of vruchtgebruik overschrijdt, de afschrijvingen overeenkomstig het boekhoudrecht moeten worden verricht op basis van de duurtijd van dit recht (Antwerpen 2 mei 2006, [Fisc., nr. 1032, p. 11](#) en *TFR* 2007, 76; Antwerpen 6 december 2005, [Fisc., nr. 1024, p. 14](#); Brussel 27 september 2006, *FJF* N° 2007/133; Rb. Namen 26 oktober 2005, [Fisc., nr. 1024, p. 14](#) en *FJF* N° 2006/97).

De Commissie geeft de journaalposten weer, die in dit verband moeten worden gebruikt bij de verwerving, tijdens de looptijd en bij afloop van het vruchtgebruik.

b. Verwerving vruchtgebruik met uitsluitend periodieke vergoedingen

Wanneer een vennootschap het vruchtgebruik van een onroerend goed verwerft en uitsluitend periodieke vergoedingen betaalt, moeten deze vergoedingen als een jaarlijkse huurkost worden geboekt. Het bestaan van het zakelijk recht wordt opgenomen in de orderekeningen en vermeld in de toelichting. Bij afloop van het vruchtgebruik gebeurt geen enkele boeking meer, aangezien de uitgaven niet werden geactiveerd.

Hoger werd reeds vermeld dat deze huurkost op fiscaal gebied een gewone aftrekbare beroepskost uitmaakt (art. 49 en 52, 1° WIB 1992).

c. Verwerving vruchtgebruik met combinatie van vooruitbetalingen en periodieke vergoedingen

Wanneer een vennootschap het vruchtgebruik van een onroerend goed verwerft en zowel een aantal vooruitbetalingen verricht als vervolgens periodieke vergoedingen betaalt, meent de Commissie dat niet voldaan is aan de voorwaarden om deze vooruitbetalingen en periodieke vergoedingen op te nemen in de rubriek III. *Materiële vaste activa*.

De inresultaatneming van de vergoedingen moet naar de mening van de Commissie gebeuren via de overlopende rekeningen : een eenmalige vergoeding die in economisch opzicht betrekking heeft op meerdere boekjaren, moet volgens het overeenstemmingsprincipe in kosten worden genomen gespreid over deze boekjaren. Het bestaan van het zakelijk recht wordt opgenomen in de orderekeningen en vermeld in de toelichting.

Hoger werd reeds vermeld dat de doorwerking van het systeem van de overlopende rekeningen van de kosten op fiscaal gebied legaliteitsproblemen stelt.

d. Verbeterings- of uitbreidingswerken door de vruchtgebruiker

Wanneer een vruchtgebruiker verbeterings- of uitbreidingswerken heeft aangebracht, worden deze

werken in beginsel geboekt op de rekening 26 *Andere materiële vaste activa* en volgens een passend plan afgeschreven.

Dit strookt met het burgerlijk recht. Een vruchtgebruiker heeft het recht om verbeteringen aan te brengen, zoals het bouwen van een schuur, een broeikas of een loods, mits de bestemming van het goed te eerbiedigen (A. KLUYSKENS, *Beginselen van burgerlijk recht*, V, *Zakenrecht*, Antwerpen, Standaard, 1953, nr. 154). Gedurende het vruchtgebruik is hij daarvan eigenaar, op grond van een onzelfstandig recht van opstal dat als accessorium uit het vruchtgebruik voortvloeit (A. VAN OEVELEN, "Actuele ontwikkelingen inzake het recht van erfpacht en het recht van opstal", in *Het zakenrecht : absoluut niet een rustig bezit*, Antwerpen, Kluwer, 1992, 353; F. WERDEFROY, "Beschouwingen over de onroerende natrekking, het recht van erfpacht, het recht van opstal en het verlot tot bouwen", *TPR* 1983, 325). Het is dan ook evident dat hij dit eigendomsrecht onder zijn activa moet boeken en moet afschrijven. Die afschrijvingen zijn ook op fiscaal gebied als beroepskosten aftrekbaar (art. 52, 6° WIB 1992).

Krachtens artikel 599 BW heeft de vruchtgebruiker met betrekking tot deze werken een keuzerecht : hij kan de verbeteringen verwijderen of laten staan, in welk laatste geval hij van de blote eigenaar geen vergoeding kan vorderen. Partijen kunnen echter van die wettelijke regeling afwijken en een vergoedingsregeling afspreken, wat tussen onafhankelijke partijen wel meestal het geval zal zijn. De Commissie maakt voor de boekhoudkundige verwerking dan ook een onderscheid.

* Indien de vruchtgebruiker bij afloop van het vruchtgebruik van de blote eigenaar een vergoeding krijgt voor de uitbreidings- en verbeteringswerken, zal een meerwaarde of een minderwaarde worden geboekt, als hij althans de kosten ervan heeft geactiveerd. Fiscaal is deze meerwaarde in beginsel belastbaar (art. 24, al. 1, 2° WIB 1992), maar kan zij wel in aanmerking komen voor uitgestelde en gespreide taxatie mits herbelegging (art. 47 WIB 1992). Een minderwaarde is aftrekbaar als beroepskost (art. 49 WIB 1992) of, volgens sommige rechtspraak, als een aspect van de waardering van de brutowinst (zie daarover : S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblo, 2014, nr. 129).

* Indien de vruchtgebruiker bij afloop van het vruchtgebruik van de blote eigenaar geen vergoeding krijgt voor de uitbreidings- en verbeteringswerken, zullen deze werken in beginsel volledig ten laste genomen zijn volgens het passende afschrijvingsplan en moeten zij bij afloop van het zakelijk recht nog enkel worden uitgeboekt.

e. Overdracht van de blote eigendom door de volle eigenaar

Een bijzondere vorm om het vruchtgebruik van een goed te verwerven, bestaat erin dat de volle eigenaar van dat goed de blote eigendom overdraagt en dus nog enkel het vruchtgebruik overhoudt. M.a.w., wanneer een vennootschap de blote eigendom overdraagt van een onroerend goed dat zij in volle eigendom heeft, wordt haar in de tijd onbepaalde eigendomsrecht omgezet in een tijdelijk recht van vruchtgebruik. De Commissie wijst erop dat deze omzetting neerkomt op een minstens gedeeltelijke realisatie van de eigendom.

Op het ogenblik van de overdracht van de blote eigendom moet de waarde waartegen de volle eigendom bij de overdrager geboekt is, dan ook worden gesplitst in het gedeelte dat betrekking heeft op het vruchtgebruik en het gedeelte dat betrekking heeft op de blote eigendom. Volgens de

Commissie gebeurt die splitsing best door een proportionele regel toe te passen (bv. de waarde van het vruchtgebruik vertegenwoordigt 60 % en de waarde van de blote eigendom vertegenwoordigt 40 %). Voor de boekhoudkundige verwerking zijn hieraan twee gevolgen verbonden.

* De prijs van de overdracht van de blote eigendom wordt toegerekend aan de rekeningen 220 *Terreinen* en 221 *Gebouwen* ten belope van, in het voorbeeld, 40 % van de boekwaarde van het onroerend goed.

Het recht van vruchtgebruik moet dan worden geboekt tegen de resterende boekwaarde van het onroerend goed na overdracht van de blote eigendom. Deze waarde moet op passende wijze worden afgeschreven over de duur van het vruchtgebruik, ook al zou de volle eigendom van het goed als dusdanig in beginsel geen afschrijfbaar goed zijn. Deze afschrijvingen moeten ook op fiscaal gebied worden aanvaard, want het vruchtgebruik vermindert noodzakelijkerwijze van jaar tot jaar in waarde (S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (december 1990 - mei 1991)", *TRV* 1991, 260-261).

* Het verschil tussen de verkregen prijs en de zojuist bepaalde boekwaarde van de blote eigendom zal in resultaat worden genomen als meerwaarde of minderwaarde bij realisatie van vaste activa.

Op fiscaal gebied is deze meerwaarde in beginsel belastbaar (art. 24, al. 1, 2° WIB 1992), maar kan zij wel in aanmerking komen voor uitgestelde en gespreide taxatie mits herbelegging (art. 47 WIB 1992) (S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (december 1990 - mei 1991)", *TRV*, 1991, 261; C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting* 2014, Gent, Larcier, 2014, 458). Een minderwaarde is fiscaal aftrekbaar.

De Commissie geeft aan de hand van een concreet voorbeeld een overzicht van de journaalposten die voor deze boekhoudkundige verwerking moeten worden gebruikt.

f. Verwerving van blote eigendom

Naar de mening van de Commissie moet de blote eigendom van een goed worden opgenomen in de post III.E *Overige materiële vaste activa*. Die post groepeerde immers de materiële vaste activa die de vennootschap niet rechtstreeks voor bedrijfsdoeleinden aanwendt (art. 95, § 1, III.A, al. 1 KB/W.Venn. *a contrario*). Goederen in blote eigendom kan men inderdaad niet aanwenden, laat staan voor de bedrijfsdoeleinden.

Bij gebreke van uitdrukkelijke regeling in het KB/W.Venn., maakt de Commissie voor de boekhoudkundige verwerking van de verwerving van een blote eigendom een onderscheid naargelang de vruchtgebruiker al dan niet periodieke vergoedingen verschuldigd is aan de blote eigenaar.

f.1. Vruchtgebruiker betaalt geen vergoedingen

Een vaak voorkomend voorbeeld van deze hypothese is de gesplitste aankoop waarbij iemand een onroerend goed verkoopt en de kopende partijen hun aankoop uitsplitsen in een aankoop van het vruchtgebruik, enerzijds, en een aankoop van de blote eigendom, anderzijds. Meestal heeft de blote

eigenaar dan tijdens de duur van het vruchtgebruik geen recht op vergoedingen vanwege de vruchtgebruiker.

* Bij de verwerving zal de blote eigenaar de blote eigendom boeken tegen aanschaffingswaarde. De Commissie vindt het daarbij aangewezen een onderscheid te maken tussen het gedeelte van de aanschaffingswaarde dat betrekking heeft op de blote eigendom van het terrein en het gedeelte dat betrekking heeft op de blote eigendom van het gebouw.

* Tijdens de looptijd van het vruchtgebruik mag de blote eigenaar het blote eigendomsrecht niet systematisch afschrijven. Volgens de Commissie mag hij enkel overgaan tot een uitzonderlijke afschrijving indien de aanschaffingswaarde, ingevolge een nieuw feit of een onverwachte gebeurtenis, hoger zou liggen dan de gebruikswaarde na het verstrijken van het vruchtgebruik (art. 64, § 1, al. 2 KB/W.Venn.).

De Commissie verantwoordt haar afwijzing van systematische afschrijvingen in de eerste plaats door de overweging dat de tekst van artikel 45 KB/W.Venn. een rechtstreeks verband legt tussen het in resultaat nemen van de aanschaffingskosten van de vaste activa via afschrijvingen en hun gebruik door de vennootschap. Dat sluit aan bij het overeenstemmingsprincipe, op grond waarvan nauw met elkaar verbonden opbrengsten en kosten gelijktijdig in de resultatenrekening moeten worden uitgedrukt. In de tweede plaats beroept de Commissie zich op de economische werkelijkheid. Financieel-economisch stemt de waarde van de blote eigendom overeen met de actualisering van de gebruikswaarde van het goed voor de blote eigenaar wanneer hij het volle genot ervan zal hebben verkregen, d.i. na afloop van het vruchtgebruik. Indien het gaat om een goed met beperkte gebruiksduur, zal volgens de Commissie bij de bepaling van de aanschaffingswaarde van de blote eigendom zeker rekening gehouden zijn met de normale waardevermindering van het goed tijdens de duur van het vruchtgebruik. De normale afschrijving van het goed zal dan ook vanaf het begin verrekend zijn in de aanschaffingswaarde. Er is rechtspraak die deze visie van de Commissie onderschrijft en geen gewone afschrijvingen op een blote eigendom toelaat (Brussel 25 mei 2001, [Fisc., nr. 818 , p. 10](#) en *TFR* 2001, 906; Rb. Leuven 14 februari 2003, [Fisc., nr. 888 , p. 10](#) en *FJFN*° 2003/251).

Deze absolute afwijzing van gewone afschrijvingen op een blote eigendom heeft ons nooit geheel kunnen overtuigen, omdat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen al te zeer uitgaat van de veronderstelling van de volstrekt redelijke en economisch redenerende blote eigenaar. In de werkelijkheid zijn er ook veel scheve en minder rationele situaties, waarin de gewone en systematische afschrijving van een blote eigendom best verdedigbaar lijkt op basis van het voorzichtigheidspostulaat (S. VAN CROMBRUGGE, "Blote eigendom en afschrijvingen", *TFR* 2001, 912). Ook van onze opvatting vindt men een weerklank in de rechtspraak (Gent 15 november 2005, [Fisc., nr. 1010 , p. 11](#) en *FJFN*° 2006/286).

* Bij afloop van het vruchtgebruik wordt de blote eigenaar van rechtswege en automatisch volle eigenaar van het goed. Naar de mening van de Commissie kan het verantwoord zijn het betrokken actief te herwaarderen naarmate de eindtermijn van het vruchtgebruik nadert. Maar zij benadrukt dat een dergelijke herwaardering niet verplicht is.

In haar advies van 1991 beval de Commissie aan om over te gaan tot een herwaardering op het ogenblik dat de volle eigendom wordt verkregen (Advies 162/2, *Bull.CBN* nr. 26 van maart 1991, 19; zie *Fisc.* nr. 335, 5). Van een aanbeveling is nu duidelijk geen sprake meer.

Op fiscaal gebied gebeurt herwaardering met vrijstelling van belasting (art. 44, § 1, 1° WIB 1992), mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde (art. 190 WIB 1992).

Ontstaat er door het feit dat de blote eigenaar volle eigenaar wordt, geen belastbare winst ? Neen. Door de beëindiging van het vruchtgebruik komen er geen nieuwe waarden in het vermogen van de gewezen blote eigenaar. Het zijn de bestaande goederen die nu meer waard zijn geworden. Een eventuele herwaardering ervan gebeurt weer met vrijstelling van belasting (S. VAN CROMBRUGGE, "Blote eigendom en afschrijvingen", *TFR* 2001, 912; C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting 2014*, Gent, Larcier, 2014, 464).

* Bij afloop van het vruchtgebruik moet een overboeking plaatsvinden van de rekening 26 *Andere materiële vaste activa* naar de rekeningen van rubriek III.A *Terreinen en gebouwen*.

Na afloop van het vruchtgebruik zal de aanschaffingswaarde van het goed met een beperkte gebruiksduur worden afgeschreven over de nog resterende gebruiksduur ervan.

f.2. Vruchtgebruiker betaalt uitsluitend periodieke vergoedingen

Dit is een hypothese waarin de Commissie in haar advies van 1991 niet had voorzien. Wanneer een vennootschap de blote eigendom van een onroerend goed verwerft en de vruchtgebruiker haar uitsluitend periodieke vergoedingen verschuldigd is, zal de aanschaffingswaarde van de blote eigendom de waarde van de volle eigendom benaderen. De boekingen zullen dus weinig verschillen van de boekingen bij verwerving van het onroerend goed in volle eigendom. De Commissie vergelijkt deze situatie met die van een volle eigenaar die zijn goed verhuurt : de blote eigenaar zal periodiek vergoedingen ontvangen net zoals wanneer hij een verhuurder zou zijn.

Naar de mening van de Commissie moet de blote eigenaar deze vergoedingen in resultaat nemen en de aanschaffingswaarde van de onroerende goederen met beperkte gebruiksduur volgens een passend plan afschrijven. Men ziet dat de Commissie in deze hypothese wel degelijk in afschrijvingen op de blote eigendom voorziet.

Op fiscaal gebied zijn de in resultaat te nemen vergoedingen gewone belastbare opbrengsten (art. 24, al. 1, 1° WIB 1992). De afschrijvingen zijn aftrekbare beroepskosten (art. 52, 6° WIB 1992).

g. Vestiging van vruchtgebruik door de volle eigenaar

Wat de boekhoudkundige verwerking van de vestiging van het vruchtgebruik door de volle eigenaar betreft, moet meteen worden opgemerkt dat de opvattingen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen veranderd zijn in vergelijking met haar advies van 1991. De Commissie maakt wel nog steeds het onderscheid tussen vestiging van het vruchtgebruik tegen een vooruitbetaalde eenmalige vergoeding en tegen periodieke vergoedingen.

g.1. Vergoeding volledig vooruitbetaald

In het advies van 1991 voorzag de Commissie voor de verwerking van de vestiging van het vruchtgebruik door de volle eigenaar tegen een eenmalige vergoeding in twee methoden : men kon de verrichting beschouwen als een verkoop van het vruchtgebruik of als een bezwaring van de volle eigendom. De voorkeur van de Commissie ging uit naar de tweede benadering (Advies 162/2, *Bull.CBN* nr. 26 van maart 1991, 19-23; zie voor een samenvatting ervan : *Fisc.* nr. 335, 6; S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (december 1990 - mei 1991)", *TRV* 1991, 262). Thans voorziet de Commissie nog slechts in *één* methode, nl. die welke vroeger reeds haar voorkeur genoot.

Wanneer een vruchtgebruik tegen een vooruitbetaalde eenmalige vergoeding wordt gevestigd op een onroerend goed waarvan de vennootschap de volle eigendom heeft, wordt dit vruchtgebruik beschouwd als een zakelijk recht waarmee de volle eigendom wordt bezwaard. Daardoor neemt de waarde van het goed voor de eigenaar af. Maar die ontwaarding wordt door het verloop van de tijd steeds kleiner. Deze inzichten leiden tot de volgende boekhoudkundige verwerking.

* De voor het vruchtgebruik verkregen prijs moet worden beschouwd als een resultaat van het boekjaar waarin de verrichting wordt verwezenlijkt.

Op fiscaal gebied is heel die prijs dan te beschouwen als een gewone belastbare winst (art. 24, al. 1, 1° WIB 1992); (S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnelsen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblo, 2014, nr. 31).

* Tegelijkertijd moet rekening worden gehouden met de ontwaarding van de volle eigendom als gevolg van de vestiging van het vruchtgebruik. Dat gebeurt door toepassing van een waardevermindering wanneer het gaat om een onroerend goed dat niet kan worden afgeschreven (art. 64, § 2 KB/W.Venn.), of door een uitzonderlijke afschrijving wanneer het gaat om een onroerend goed dat wel kan worden afgeschreven (art. 64, § 1, al. 2 KB/W.Venn.). Deze waardevermindering of uitzonderlijke afschrijving neutraliseert de inresultaatneming van de volledige prijs, zij het wellicht niet volledig : de Commissie wijst erop dat de voor het vruchtgebruik verkregen prijs normaal niet zal overeenstemmen met het bedrag van de waardevermindering of uitzonderlijke afschrijving. De uitzonderlijke afschrijving mag niet meer bedragen dan de afschrijvingen die normalerwijze bij behoud van de volle eigendom zouden zijn geboekt tijdens de duur van het vruchtgebruik.

Op fiscaal gebied vormt deze waardevermindering of uitzonderlijke afschrijving een aftrekbare beroepskost, die de belastbaarheid van de volledige prijs voor de vestiging van het vruchtgebruik gedeeltelijk neutraliseert (S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnelsen*, nr. 31).

* Deze waardevermindering moet worden teruggenomen in de mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger is dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling (art. 49 KB/W.Venn.). Ook deze uitzonderlijke afschrijving die niet langer verantwoord blijkt, moet ten belope van het surplus ten opzichte van de geplande gewone afschrijvingen worden teruggenomen (art. 64, § 1, al. 3 KB/W.Venn.). In het advies van 1991 werd in verband met de terugneming van de waardevermindering uitdrukkelijk gezegd dat de waardevermindering in werkelijkheid verkleint naarmate het einde van de termijn van het vruchtgebruik nadert, zodat de terugneming tegen hetzelfde tempo moet geschieden (Advies 162/2, *Bull.CBN* nr. 26 van maart 1991, 20). Dat staat niet meer in de huidige tekst. Toch komt het ons voor dat deze regel nog steeds geldt, want in haar algemene beschrijving van deze verwerkingsmethode zegt de Commissie nog steeds dat de ontwaarding na verloop van tijd steeds kleiner wordt.

Met betrekking tot de terugneming van de waardevermindering zegt de Commissie, onder verwijzing naar artikel 100, 2° KB/W.Venn., dat deze kan plaatsvinden door een herwaarderingsmeerwaarde te boeken. Dat stond niet in het advies van 1991. Tot nu toe hebben wij op fiscaal gebied voorgehouden dat de geleidelijke terugneming van deze waardevermindering moest worden beschouwd als gewone winst en niet als meerwaarde, omdat zij een periodiek karakter heeft en eigenlijk ook geen betrekking heeft op een voorafbestaand actiefbestanddeel maar enkel de terugkeer van een gevestigd zakelijk recht tot uitdrukking brengt (S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnelsen*, nr. 31). Met het uitdrukkelijke standpunt van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen omtrent de toepasselijkheid van artikel 100, 2° KB/W.Venn. en in het licht van de primauteit van het boekhoudrecht voor de fiscale winstbepaling, kan men nu ook op fiscaal gebied het meerwaardenstandpunt verdedigen, zodat een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling van de uitgedrukte maar niet-verwezenlijkte meerwaarden (art. 44, § 1, 1° WIB 1992).

Met betrekking tot de terugneming van de uitzonderlijke afschrijving maakt de Commissie geen gewag van de boeking van een herwaarderingsmeerwaarde. Dat vindt zijn verklaring ongetwijfeld in het feit dat artikel 100, 2° KB/W.Venn. daar voor de terugneming van uitzonderlijke afschrijvingen niet in voorziet. Dit doet een bijzonder gewrongen en onevenwichtige situatie ontstaan. Voor de terugneming van de uitzonderlijke afschrijving zou dus de opvatting blijven bestaan dat het om gewone belastbare winst gaat. Gelet op het speciale karakter van de hier bedoelde terugneming van een uitzonderlijke afschrijving, met haar periodiek karakter, lijkt absoluut geen beroep te kunnen worden gedaan op de techniek van de overboeking naar de belastingvrije reserves (zie daarover : S. VAN CROMBRUGGE, "Overboeking naar belastingvrije reserves", in *Vennootschap en belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, Deel VII, 1-35).

* De Commissie wijst er ten slotte nog op dat geen gewone afschrijving mag worden toegepast op de boekwaarde van de blote eigendom zolang het vruchtgebruik duurt, ook al is het goed waarop de blote eigendom betrekking heeft, een afschrijfbaar goed.

g.2. Uitsluitend periodieke vergoedingen

Wanneer een vennootschap voor de vestiging van een vruchtgebruik op een haar toebehorend onroerend goed uitsluitend periodieke vergoedingen verkrijgt, moeten die onroerende goederen worden overgeboekt naar de rekening 26 *Andere materiële vaste activa*, moeten de verkregen periodieke vergoedingen jaarlijks als opbrengst worden geboekt en moet de aanschaffingswaarde van het actief met beperkte gebruiksduur volgens een passend afschrijvingsplan verder worden afgeschreven. Opnieuw ziet men dat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen in de hypothese van periodieke vergoedingen wel degelijk systematische afschrijvingen op de blote eigendom aanvaardt.

Op fiscaal gebied zijn deze periodieke vergoedingen te beschouwen als gewone winsten (art. 24, al. 1, 1° WIB 1992); (S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnelsen*, nr. 31).

h. Vermenging : verwerving van de blote eigendom door de vruchtgebruiker

Vruchtgebruik eindigt o.m. door vermenging of vereniging van de hoedanigheden van vruchtgebruiker en blote eigenaar in dezelfde persoon (art. 617 BW). Dit is het geval wanneer een vennootschap de

blote eigendom verwerft van een onroerend goed waarover zij al het vruchtgebruik heeft. De vennootschap zal dan het vruchtgebruik niet langer als een afzonderlijk actief boeken.

Bij verwerving van de blote eigendom van het onroerend goed door de vruchtgebruiker, wordt de aanschaffingswaarde van dit onroerend goed bepaald door de som van de aanschaffingswaarde van het vruchtgebruik en de aanschaffingswaarde van de blote eigendom.